

A. I. N.<sup>º</sup> - 280080.0003/08-1  
AUTUADO - EMMANUEL VARGAS LEAL FILHO  
AUTUANTE - FRANCISCO NOBRE DE OLIVEIRA  
ORIGEM - INFAS ATACADO  
INTERNET - 04. 06. 2010

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF N<sup>º</sup> 0124-01/10**

**EMENTA:** IPVA. 1. FALTA DE PAGAMENTO OU PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO DENTRO DO PRAZO. O Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA terá de ser obrigatoriamente pago no local em que situa o domicílio ou residência de seu proprietário. O fato gerador do tributo ocorre no local em que exercida, concretamente, a propriedade do veículo, não bastando mera declaração de domicílio para identificar o local do fato gerador do tributo. Restou provado que o Estado da Bahia é o domicílio tributário do autuado, na forma do inciso II, art. 127, CTN, onde mantém sede administrativa, gestão empresarial dos negócios, não exercendo qualquer negócio em Tocantins, refletindo a procedência da acusação de fraude apontada pelo Ministério Público daquele Estado e Mandado de Busca e Apreensão da Vara Especializada Criminal da Comarca de Salvador. O autuado prova transferência de parte dos veículos para o Estado da Bahia e excluído da exigência inicial os valores aqui recolhidos. Infração parcialmente caracterizada. 2. PREENCHIMENTO DE GUIAS DE RECOLHIMENTO E DE REQUERIMENTO DE IMUNIDADE OU ISENÇÃO. Não constam dos autos provas das guias preenchidas com fraude, dolo, simulação para obtenção da isenção do IPVA. Veículos do Anexo 04 registrados com isenção, não tiveram benefícios concedidos em desfavor do Estado da Bahia, mas contra o Estado de Tocantins porque registrados nesse Estado, conforme apurado na infração 01. Infração não caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do presente Auto de Infração lavrado em 01/08/2008 foram imputadas ao sujeito passivo as infrações que seguem:

Infração 01 – O contribuinte deixou de recolher o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, devido de fato e direito ao Estado da Bahia, relativo aos exercícios 2004 a 2008, correspondentes aos veículos discriminados nos relatórios I (anexo 1) e II (anexo 2), infringindo dessa forma o artigo 2º da Lei Estadual 6.348, de 17.12.1991.

Consta ainda que o contribuinte deixou de registrar em tempo há trânsito deste Estado, veículos adquiridos para integrar seu ativo imc notas (Anexo 5) com a finalidade de serem utilizados na presta

constatação feita a partir de representação do Ministério Público do Estado da Bahia junto ao Juízo da 2ª Vara Criminal Especializada da Comarca de Salvador – Estado da Bahia, conforme autos do processo 1978595-5/2008.

Descreve ainda o Auditor Fiscal responsável pelo feito, consoante aquela representação, exerce de fato, o contribuinte, no Estado da Bahia, os atos que caracterizam a propriedade de veículos. Simula abertura de filiais na cidade de Palmas - TO, a fim de obter isenção de IPVA concedida por aquela unidade federativa, celebrando contrato de comodato com a despachante Rúbia Rosane Kern com o propósito de parecer real a existência física da empresa locadora em Palmas, utilizando o endereço de sede de escritórios fictícios com outorga de procuração daquela despachante. Fatos que estão tipificados na Lei 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária econômica e contra as relações de consumo. De acordo com tal diploma legal, constitui crime suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social ou qualquer acessório, mediante omissão de informação, ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendária (art. 1º, inciso I) e fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo (art. 2º, inciso I), conforme provam cópias de Contratos de Locação de Veículos (anexo 9), cópias de notas fiscais de prestação de serviços de locação (anexo 7). O contribuinte utiliza os veículos no Estado da Bahia. Valor R\$ 445.313,35, multa 100%.

Infração 02 – Preenchimento de guias de recolhimento e de requerimento de imunidade ou isenção, com fraude, dolo ou simulação. Consta ainda a obtenção irregular de isenção do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, quando do registro de veículo no órgão competente do Estado da Bahia, valendo-se de documentação fraudulenta (requerimento de imunidade ou isenção), em decorrência dos fatos descritos na infração 01, conforme Relatório IV DEMONSTRATIVO DE VEÍCULOS REGISTRADO COM ISENÇÃO DE IPVA (anexo 4), infringindo o art. 5º da Lei 6348/91. Multa de R\$ 254.038,44

O autuado apresenta defesa às fl. 2109 a 2135, afirmando que a autuação tem fundamento na suposição fiscal de que a impugnante, empresa dedicada ao ramo de locação de automóveis, simulou a existência de filial no Estado de Tocantins para beneficiar-se de isenção concedida por aquele ente federado. Nesse sentido colacionou o autuante um ofício enviado pela Superintendência de Gestão Tributário do Tocantins afirmando que a autuada não consta no cadastro de contribuintes do ICMS daquele Estado, sendo público e notório que a atividade que exerce não está obrigada a cadastrar-se como contribuinte daquela exação. Outro ofício da Diretoria de Administração Tributária da Secretaria Municipal de Finanças de Palma informa não ter sido expedida licença de funcionamento para a autuada, no exercício 2007. Junta-se a isso a representação do Ministério Público Estadual.

Diz que a fiscalização imaginou ser de propriedade da autuada os veículos que transitam no Estado de localização da sede da impugnante, na Bahia, e aqui deveria ser pago o respectivo IPVA. Cita nesse sentido o art. 2º Lei 6.438/91 e Decreto 902/91. Entende, de acordo com a norma, ser irrelevante para surgimento da obrigação tributária os locais de uso do veículo, não estabelecendo a lei onde deva registrar o veículo, mas que o recolhimento do IPVA deverá ser feito no local de registro, no caso em tela, Tocantins.

Diz ser inconteste que a impugnante possui estabelecimento filial em Palmas, no Estado de Tocantins, por essa razão lá registrou os veículos, conforme comprovam os RENAVAM's, constantes do processo administrativo. O auto de infração não especifica objetivamente qual o critério legal em que se fundou para a exigência do tributo, nesse Estado, utilizando-se de duas premissas consideras falsas: 1) que os veículos pertenciam à impugnante, conforme nota fiscal de aquisição; 2) que o contribuinte utiliza os veículos no Estado da Bahia, conforme cópias dos contratos.

Contrapõe, contudo, que as notas fiscais não são documentos capazes de comprovar que o veículo e os veículos circulavam em diversas unidades da federação.

infração não pode prosperar, porque o Estado da Bahia não tem competência legal para exigir o IPVA, face à absoluta ilegitimidade passiva e pelas incertezas que maculam a autuação.

Argumenta que a autuação deve ser nula por vício de fundamentação; o autuante presumiu fatos sem qualquer amparo legal; faz comparação entre presunção simples e a verdade material reiterando que as notas fiscais de aquisição dos veículos são documentos incapazes de provar a propriedade dos veículos, no momento do nascimento da obrigação tributária do IPVA. Diz ainda que a presunção de que os veículos circulavam na Bahia, além de não se coadunar com a verdade é irrelevante para definição do sujeito passivo da obrigação tributária.

Insiste na nulidade insanável com fundamento no art. 18, IV, RPAF BA, citando em seu apoio diversos acórdãos do CONSEF; na nulidade por falta de identificação do sujeito passivo (art. 18, IV, 'b', RPAF BA.).

Explica que o IPVA incide sobre a propriedade de veículo automotor, um imposto real. O sujeito passivo é o proprietário do veículo (art. 8º, lei 6.348/91). Para fundamentar a imposição, o autuante presumiu que todos os veículos relacionados no instante da autuação eram de propriedade da impugnante. "Ocorre, porém, que a quase totalidade dos veículos em questão não mais pertencem à empresa autuada", conforme documentos emitidos pelo DETRAN da Bahia e Pernambuco, conforme anexos I e II. Transcreve em seu favor decisões do TJSC, fls. 2118/19, além de decisões do CONSEF acerca de ilegitimidade passiva.

Diz ainda que deve ser reconhecida a nulidade da autuação, em vista a ilegitimidade do Estado da Bahia, face a irrelevância do local de uso do veículo. Aduz que os contratos de locação e mesmo as multas de trânsito lastrearam à presente a autuação, o que é falso, uma vez que não se pode afirmar que circulavam apenas ou predominantemente na Bahia. Muitos dos veículos, objeto da autuação, jamais circularam no território baiano. Foram licenciados em Tocantins e posteriormente licenciados em outras unidades da federação por outros contribuintes, novos proprietários dos veículos.

Assevera que a propriedade de veículo automotor se prova pelo Certificado de Registro de Veículo – CRV, único documento hábil para definir o sujeito passivo da relação tributária; que o imposto, exigido em 1º de janeiro de cada exercício, é devido por seu proprietário, no local em que o veículo deve ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado perante às autoridades de trânsito, independentemente do local onde o mesmo será usado. Concluindo pela irrelevância dos fatos suscitados no auto de infração relativo ao uso dos veículos no território baiano e ao fato da sede da empresa localizar-se na Bahia, tendo filial no Estado de Tocantins.

Diz que a própria legislação baiana não estabeleceu qualquer critério objetivo para fixação da competência do ente federativo para cobrança do imposto, não tendo referência onde deva ser registrado o veículo (art. 2º lei 6348/91). Diz que os Estados, na ausência da Lei Complementar, têm competência plena (art. 24º, § 3º, CF 88) para legislar sobre o IPVA incidente sobre os veículos registrados em seus territórios, em respeito ao princípio da territorialidade.

Aduz que o sujeito passivo inscreveu seus automóveis no Estado de Tocantins, dentro dos moldes da legislação daquele ente federativo, conforme demonstram os CRV's, verificando a regularidade dos veículos e o efetivo recolhimento do imposto. Diz que ainda que impostos fossem devidos, só poderiam ser cobrados pelo Estado de Tocantins, onde os veículos estiveram licenciados. O Estado da Bahia é incompetente porque não participou da relação tributária.

Diz que houve ainda violação ao princípio da territorialidade porque o impugnante, através de seu estabelecimento filial, localizado em Palmas – Tocantins, pagou IPVA conforme as normas daquele Estado, obstando o Estado da Bahia de exigir impostos sobre o mesmo fato.

Na infração 02, alega que a isenção foi concedida conforme disp  
qualquer conduta ilícita somente poderá ser apurada pelo Estado que c

Emenda que o princípio da territorialidade impõe limites geográficos à ação do fisco de cada estado devendo cada um ater-se à sua área de competência. No caso, tendo as operações ocorridas no Estado de Tocantins, não pode o fisco baiano extrapolar o alcance da sua competência.

Discorre sobre a natureza jurídica das multas tributárias e que estão sujeitas aos limites do poder de tributar inserto na Constituição Federal, entre os quais a legalidade e a tipicidade; que o arcabouço jurídico deve ser observado pelos aplicadores do direito no sentido de coibir abusos cometidos pelos agentes fiscais.

Na infração 2, o artigo 16, Inciso II, do decreto 902 estabelece uma “multa de 5% do valor venal do veículo quando ocorrer fraude, dolo ou simulação no preenchimento de guias de recolhimento ou requerimento de imunidade ou isenção.” No caso em tela, tendo os veículos sido registrados junto ao órgão competente do Estado de Tocantins, fica evidente a inaplicabilidade da referida norma. Além do mais, fraude não se presume. Prova-se. A tese da fiscalização é que a autuada teria simulado a existência de uma empresa em Palmas, através de ofícios oriundos das Secretarias Fazendárias da cidade de Palmas e do Estado de Tocantins, que o autuado não constava da lista de contribuintes do ICMS do Estado, tributo que não tem relação com seu objeto social. Saliente que na falta de alvará de funcionamento fornecido pelo município, competia ao órgão local adotar providências a exemplo de interdição do mesmo. Entende que é sem propósito a conclusão extraída pela autoridade autuante, situada em outra unidade da federação, seja a existência de fraude em decorrência da ausência de alvará.

Declara que restou carente de comprovação a suposta conduta fraudulenta da autuada na medida em que nenhum elemento de prova foi coligido aos autos. Diz ainda que, em contrário, deve ser presumida é a regularidade da empresa que obteve isenção junto ao Estado de Tocantins; os anos não atingidos pela isenção, o IPVA dos veículos registrados naquele Estado foram recolhidos. Diz que caso se concluísse pelo pagamento ao Estado da Bahia, a situação do autuado seria de recolhimento ao sujeito ativo errado e jamais inadimplemento por fraude.

Cita e transcreve incisos II e IV do artigo 112, CTN, pugnando pelo afastamento da multa aplicada.

Pede total improcedência do auto de infração em virtude da obediência a legislação do Estado de Tocantins e do efetivo pagamento do IPVA àquele Estado, ressaltando que o registro dos automóveis no Estado de Tocantins não feriu a legislação do Estado da Bahia e se deu em conformidade com as leis daquele Estado. Ressalvando o pagamento dos tributos devidos ao Estado de Tocantins, cuja isenção se limitava ao ano de aquisição do veículo, conforme art. 71, código tributário daquele Estado, transrito à fl. 2132.

Sustenta que se a própria legislação de Tocantins outorga isenção aos veículos novos de empresa de locação não cabe ao Estado da Bahia obstaculizar benefício, criando obrigações não previstas no ordenamento jurídico. Diz, então, que é improcedente a infração 02, porque o eventual preenchimento de guias de recolhimento somente poderia ser apurado pelo Estado que concedeu a isenção, falecendo competência ao Estado da Bahia, fazê-lo.

Pede diligência para que se verifique quais os veículos pertenciam ao impugnante no momento da autuação; nulidade o auto de infração; improcedência do auto de infração; redução no valor da autuação para excluir os valores de IPVA incidente sobre veículos de terceiros.

O autuante, às fls. 2397 a 2414, apresenta Informação Fiscal, esclarecendo inicialmente que agiu em cumprimento à Ordem de Serviço nº 507772/08, procedendo à fiscalização do contribuinte retro identificado, para verificação de irregularidades cometidas em relação ao recolhimento de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores IPVA. Assegura que tal ordem de serviço foi emitida em decorrência da denominada Operação IPVA, levada a efeito, em conjunto pela SEFAZ-BA, Ministério Público do Estado da Bahia, Polícia Civil da Bahia, Delegado da Administração Pública - DECECAP, em 28.05.08 e para ci

Apreensão de fls. 2072 a 2078, exarado pela Meritíssima Juíza de Direito da 2º Vara Especializada Criminal da Comarca de Salvador.

Consigna que, nesta operação, foram apreendidos diversos documentos relativos à atividade do contribuinte, bem como veículos utilizados na atividade de locação, em seguida, restituídos.

Assevera que, da análise dos documentos trazidos nos autos, confirmou-se que as atividades concentram-se no Estado da Bahia, mais intensamente na Cidade de Salvador, onde atua no ramo de locação de veículos, conforme documentos identificados nos anexos 7, 8 e 9 (fls. 588 a 2069).

Aduz que tais documentos são exemplificativos de Notas Fiscais de Serviços (Anexo 7), Certificados de Registro de Licenciamento de Veículos (Anexo 8) e Contratos de Locação de Veículos (Anexo 9), abrangendo o período de 2004 a 2008 e comprovam o local onde o contribuinte exerce com habitualidade suas operações.

Conclui que esta constatação serviu como elemento de convicção sobre a irregularidade do registro dos veículos em outra unidade da federação, razão pela qual foi lavrado o Auto de Infração 280080.0003/08-1, para reclamar o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores devido de fato e de direito ao Estado da Bahia.

Reproduz resumidamente os argumentos defensivos, alinha as razões que motivaram a autuação e mostra como foi estruturado o auto de infração.

*"III.I - Da Estrutura do Auto de Infração*

*25 - O Auto de Infração está estruturado da seguinte forma: 25.1 - Infração 01 - 35.01.01*

*a. Neste item está sendo reclamado o IPVA devido, por data de vencimento, em função do algarismo final das placas dos veículos, conforme tabelas publicadas anuamente pela SEFAZ BA.*

*b. O detalhamento está no Anexo 1 - Demonstrativo de Débito - Veículos Novos - Cálculo com Base em Notas Fiscais (fls. 15), com valor de R\$111.014,36 e no Anexo 2 - Demonstrativo de Débito - Veículos Usados - Cálculo com Base em Valor Venal (fls. 40), com valor de R\$ 334.298,99. O somatório destes dois anexos perfaz o total do débito reclamado nesta Infração 01 que é de R\$ 445.313,35.*

*c. Para um melhor entendimento, o Anexo 1 considera a data de aquisição do veículo, a partir da data da Nota Fiscal (Vide cópias de Notas Fiscais no Anexo 5, fls. 136 a 421) e calcula o imposto devido pelos meses restantes do exercício, nos termos do parágrafo 4º do Artigo 7º da Lei 6348 de 17.12.1991.*

*d. O Anexo 2, toma por base o Valor Venal conforme tabela publicada pela SEFAZ-BA, e calcula o imposto devido para todo o exercício, respeitando a data de vencimento da cota única, sem descontos (Vide no Anexo 6, fls. 422 a 587, tabelas de valor venal por fabricante e por exercício).*

*e. Além destes Anexos, com a finalidade de facilitar a consulta do quanto está sendo cobrado por veículo, foi elaborado o demonstrativo de débito do imposto por veículo (Anexo 3 - Fls. 170 a 126), cujo total coincide com o total reclamado nesta Infração 01 (R\$ 445.313,35).*

*f. Em todos os Demonstrativos dos Anexos 1, 2 e 3, calculou-se o imposto devido e foram abatidos os valores de pagamentos efetuados, por veículo, encontrados que constam nos arquivos do Sistema GIPVA.*

*21.2 - Infração 02 - 35.01.02*

*a. Neste item está sendo cobrada multa nos termos do Art. 15 Inc. 1º da lei 6348 de 17/12/1991, tendo em vista que em função da irregularidade apontada na inicial, o contribuinte beneficiou-se de isenção indevida.*

*b. A discriminação dos veículos beneficiados com isenção encontra-se no Anexo 4 - demonstrativo de veículos registrados com isenção de IPVA (fls. 124 a 135), elaborado a partir de dados do Sistema GIPVA, cujo total de R\$.5.080.769,00 multiplicado por 5%, determina o valor de R\$254.038,44, cobrado nesta Infração 02.*

*Os Demonstrativos dos Anexos 1 a 4 foram obtidos a partir de banco de dados criados com base em informações de diversas fontes, razão pela qual deixamos de apresentar em meio magnético, conforme preconizado pelo § 3º do Artigo 8º do RPAF.”*

Transcreve os fundamentos legais utilizados pelo autuante sobre o local onde será devido o IPVA, de acordo com art. 2º da Lei 6348 de 17.12.1991, do Estado da Bahia; art. 120 da Lei 9503 de 23 de Setembro de 1993, que instituiu o Código de Trânsito Brasileiro – CTB; regra do domicílio tributário, presente no Art. 127 do Código Tributário Nacional – CTN, para sustentar o argumento de que, neste caso, o verdadeiro domicílio da recorrente para fins tributários é o Estado da Bahia. (Inciso II), uma vez que está provado, por meio das cópias de Notas Fiscais de Prestação de Serviços do Anexo 7 (fls. 588 a 1466) e pelas cópias de Contrato de Locação de Veículos do Anexo 9 (fls. 1711 a 2069) que o contribuinte loca seus veículos na Bahia, tem sua sede na Bahia, sua administração na Bahia, não exercendo qualquer atividade em Tocantins, o que nos faz concluir ser procedente a acusação de fraude do Ministério Público sintetizada às fls. 2079.

Complementa que, nos termos Art. 116 do CTN, parágrafo única, a presente autuação não exorbita as balizas Constitucionais, como quer fazer crer o signatário da peça defendant, podendo a autoridade administrativa desconsiderar atos com finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do imposto, redação dada pela Lei Complementar 104, de 10.01.2001.

Diz ainda que, nesse mesmo sentido, foi à manifestação da Dra. MM Juíza de Direito ao deferir liminarmente o pedido de busca e apreensão, cópia contida nas fls. 2076, do presente auto, cujo excerto igualmente transcreve, fl. 2106.

Posição também adotada quanto ao domicílio e local de pagamento do IPVA, pelo DD Diretor Adjunto da Diretoria Executiva da Administração Tributária - DEAT da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, esposado em resposta a consulta sobre o fato de empresas domiciliadas em São Paulo, registrarem e licenciarem veículos de sua propriedade em outra unidade da Federação.

Reproduz integralmente resposta dada por aquela autoridade que, conclui, a final, caracterizada a irregularidade fiscal concernente ao IPVA caso venha a se constatar, “em diligência realizada no estabelecimento do contribuinte, que o exercício da gestão empresarial dos veículos automotores integrantes de sua frota ocorre, efetivamente, no estabelecimento situado no território de São Paulo”.

Aduz que o presente caso encaixa-se perfeitamente na conclusão da manifestação acima, pois as apreensões levadas a efeito, tanto de documentos quanto de veículos, constataram que a efetiva gestão empresarial se dá no Estado da Bahia, sendo a este devido o IPVA.

Diz ainda que as alegações defensivas da irrelevância quanto ao local de uso dos veículos, haja vista que a legislação do Estado da Bahia não estabelece critério objetivo “onde deva ser registrado o veículo”, não resiste a toda interpretação sistemática feitas nos itens 31 a 38 de sua Informação Fiscal, tratadas a cima.

Contesta ainda às razões do autuado quanto “as notas fiscais de aquisição de veículos não são documentos capazes de provar a propriedade dos veículos”, citando e transcrevendo trechos do regulamento de ICMS de vários Estados; diz ainda que as notas fiscais acostadas no Anexo 5, (fls. 136 e seguintes) indicam como natureza da operação VENDA, conclui que se os veículos saíram a título de venda, logo houve a transmissão da propriedade e portanto a partir das datas de emissão o destinatário passa a ser o proprietário, restando para concluir a relação jurídica, apenas a liquidação da obrigação.

Explica que o defendant não pode negar é que a partir daquelas datas ~~passou a ser proprietário dos veículos, demarcando o aspecto temporal da incidência do tributo.~~

imposto desde a data da aquisição, conforme a indicação do item 25.1 ‘

Quando a alegação de que os veículos circulavam em diversas unidades da federação, diz que a autuada cai em contradição argumentativa. Afirma num momento ser irrelevante para o surgimento da obrigação tributária o local de uso veículo, outros, o contrário. Completa que, de fato, não se discute o local por onde os veículos devam transitar, mas o que ficou caracterizado nos autos é que sua sede é na Bahia, a gestão de seus negócios é na Bahia e portando o domicílio para fins tributários em relação ao IPVA é o Estado da Bahia.

Despreza o pedido de nulidade dos autos formulado pelo sujeito passivo, não se tratando a presente exigência de simples presunção; reitera a legitimidade do Estado da Bahia como sujeito ativo para exigir o IPVA, no caso em tela, não havendo qualquer invasão na competência de outra unidade da federação; concluindo que se houve pagamento ao Estado do Tocantins, este decorre de falsa informação àquela unidade quanto à existência de filial.

Quanto aos fatos abordados, diz que a exigência do crédito tributário está lastreada num primeiro momento em veículos novos, tendo por base as Notas Fiscais de Aquisição (Anexo 5) e a partir daí nos demais exercícios considera estes veículos como usados e o imposto devido passa a ser exigido com base nas tabelas divulgadas pela SEFAZ-BA, abatendo-se os valores eventualmente pagos. Explica que a sistemática de abatimento do imposto pago torna sem efeito a alegação quanto à identificação do sujeito passivo, uma vez, que, tendo sido o imposto recolhido pelos eventuais novos proprietários considera-se satisfeita a obrigação. Tendo havido novos pagamentos, após a lavratura do Auto de Infração, foi elaborado um novo DEMONSTRATIVO DO IMPOSTO DEVIDO – VEÍCULOS USADOS, identificado como Relatório V (DOC 1 desta manifestação), em substituição ao Relatório II (Anexo 2) no valor total de R\$ 323,171,30, que somado ao Relatório I o qual ficou inalterado, no valor de R\$111.014,34, perfaz o total da autuação em R\$ 434.185,64, significando uma redução do valor anteriormente reclamado.

Diz ainda o autuante que para detalhar o quantum debeatur por veículo, foi elaborado novo DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DO IMPOSTO, identificado como Relatório VI (DOC. 2 desta manifestação), em substituição ao Relatório III (Anexo 3), evidentemente com o mesmo total apontado acima, ou seja, R\$ 434.185,64, alterando, assim, a Infração 35.01.01, permanecendo inalterada a Infração 35.01.02 (DOC. 3 desta manifestação).

Assente que foi também elaborada Relação de Documentos (DOC. 4 desta manifestação), após a juntada de cópia de documentos pela defesa identificados como Anexos 1 a 5 (fls. 2139 a 2392), para melhor visualização da correspondência entre os documentos juntados e os constantes do Auto de Infração. Assim, é possível observar-se que para todos os documentos apresentados existe comprovação de utilização dos veículos, exceto para os veículos MVZ 0235 às fls. 2242 e MWE 5914 às fls. 2176, os quais não são objeto de autuação. A alegação defensiva de que alguns veículos foram locados para empresas fora do Estado da Bahia, não implica em que necessariamente foram utilizados fora do Estado da Bahia.

Diz ainda que o próprio defensor produz prova contra si mesmo ao juntar às Notas Fiscais de Prestação de Serviços, contratos de prestação de serviços. Cita como exemplo os documentos juntados às fls. 2370 e 2371: a Nota Fiscal 5730 indica como destinatário empresa localizada em São Paulo; já o contrato anexado de nº 082/07 indica que o veículo MWF2257 saiu da sede da locadora, situada na Av. Otávio Mangabeira, às 17,00 horas do dia 11.04.07, conforme consta do campo “Loja Saída” do contrato.

Continua afirmado que mesmo pode ser dito da NF 5640 (fls. 2372) e contrato 9883/07 (fls. 2373); da NF 5522 (fls.2374) e contrato 9936/07 (fls. 2376); da NF 5199 (fls. 2378) e contrato 9199/07 (fls. 2379); da NF 5205 (fls. 2380) e contrato 9364/06 (fls. 2381) e da NF 5139 (fls. 2382) e contrato 8254/05 (fls. 2383).

Explica ainda que para os veículos transferidos, o imposto está sendo cobrado do impugnante, por solidariedade, que não comporta benefício de ordem, nos termos do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN, combinado com o Inc. II do Artigo 9º da Lei Estadual 6348 de 17.12.1991.

Quanto a alegação de que “inexistiu qualquer preenchimento de guias de recolhimento e de requerimento de imunidade” não prospera, pois a matéria é tratada no Art. 124 Inciso VIII combinada com o Art. 130 § 2º, CTB que estabelecem as condições para emissão de novo Certificado de Registro de Veículo e de transferência de Município. Consoante àquelas normas o contribuinte valeu-se de informação falsa, quanto ao efetivo domicílio tributário, beneficiando-se da isenção indevida do imposto quando da transferência dos veículos para o Estado da Bahia. Pela sistemática operacional de transferência, a apresentação de registro em outra unidade da federação e a comprovação de quitação do IPVA naquela unidade são bastantes para a concessão da isenção.

Conclui pela manutenção dos termos contidos no presente feito fiscal.

O sujeito Passivo volta a manifestar-se, fls. 2602/2615, sintetiza os termos informados pelo autuante, argumentando, em concluso, que o Auditor limitou-se a ratificar a autuação, abstendo-se de perquirir a verdade real dos fatos, vez que:

I - deixou de verificar a efetiva propriedade dos veículos, insistindo em meras notas fiscais, invalidando, inclusive as alienações para efeitos tributários; II - sustentou a tese de solidariedade do alienante no pagamento do IPVA, posterior à alienação presumindo propriedade e ocorrência do fato gerador em território baiano; III - desconsiderou os contratos apresentados demonstrando a efetiva circulação dos veículos em outras unidades da federação; IV - argüiu, por fim, que a alegação do autuante acerca do sujeito passivo não teria efeito face à sistemática de abatimentos de impostos, totalizando R\$ 434.185,64; reclama ainda que a autoridade fiscal não enfrentou as razões trazidas pela defesa relativas à infração 02.

Aduz que o Auditor Fiscal na sua manifestação sobre a propriedade dos veículos, objeto do auto de infração, deixou de verificar a propriedade dos veículos, em cada ano, aspecto temporal do fato gerador, caracterizando o sujeito passivo tão somente em função das notas fiscais de aquisição dos veículos, o que, defende, não pode prosperar, porque a quase totalidade dos veículos em questão não mais pertence à autuada conforme demonstram documentos do DETRAN da Bahia e de Pernambuco, anexados aos autos, confirmando a sua ilegitimidade passiva.

Diz que elabora, nesse sentido, anexo I, relativo ao ano 2008. Pede diligencia para idêntico levantamento nos demais anos.

Questiona também a solidariedade suscitada pelo Auditor, tendo em vista o art. 1º da Lei 6.348/91, identificando que o IPVA tem caráter real, sendo devido anualmente em função do domínio sobre o próprio bem. Destaca o art. 8º da Lei 6.348/91, estabelecendo que “o contribuinte do imposto é o proprietário do veículo”, assinalando que quando o veículo é alienado, a propriedade é também transferida e o IPVA, se não pago, ainda que anterior a alienação, torna-se devido apenas pelo adquirente, novo proprietário. Entende que o Auditor optou pela presunção quando instruiu a autuação apenas com as notas fiscais para definir o sujeito passivo, mesmo após a apresentação da impugnação.

Diz ainda que o artigo 9º da Lei Estadual 6348/91 não faz menção à responsabilidade solidária do alienante, não havendo o que cogitá-la, havendo a transferência regular da propriedade. Cita e Transcreve, nesse sentido, apelação cível, fl. 2610.

Reitera seu pedido de nulidade da autuação em função da errônea indicação do sujeito passivo, no caso; de forma subsidiária, a realização de diligência para verificação dos veículos que ainda se encontram sob seu domínio, na data da autuação.

Com relação aos contratos juntados à impugnação, demonstrando que outras unidades da federação, diz que o autuante os desconsidera

contraditória porque desconsidera o local de circulação dos veículos, mas acata-os considerando como local da sede do autuado e gestão dos negócios, fixando aspecto espacial do fato gerador do IPVA exigido.

Sobre a sistemática de abatimentos, diz que é insuficiente e desprovida de fundamentação e não buscou a verdade material. Reitera o pedido de diligência.

Alega, no que se refere a ausência de preenchimento de guias e recolhimento e requerimento de imunidade, que o autuante foi omissa, argumentando apenas que as regras estão contidas no CTB. Sustenta que os veículos foram registrados no órgão de trânsito do Estado de Tocantins e as guias foram preenchidas de acordo com as normas daquele Estado falecendo competência ao Estado da Bahia. Conclui pela improcedência da infração 02.

Finaliza reiterando todos os pedidos formulados na impugnação.

## VOTO

O presente Auto de Infração, ora impugnado, imputa ao sujeito passivo duas infrações, conforme relatadas minuciosamente na peça inicial do presente Auto de Infração; sintetizada agora na forma seguinte: Infração 01 -deixou de efetuar pagamento do imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, em razão de expediente fraudulento; Infração 02 – preenchimento de guias de recolhimento e requerimento de imunidade ou isenção, com fraude, dolo ou simulação.

Antes de adentrar no mérito, cabe apreciar as questões formais suscitadas pelo autuado.

01 – Nulidade. Argumenta que a autuação deve ser nula por vício de fundamentação, porque o autuante presunziu fatos sem qualquer amparo legal e por ilegitimidade do Estado da Bahia. Em contrário do que propõe o sujeito passivo, a autuação tem fundamento na legislação do Estado da Bahia, concernente ao Imposto sobre a propriedade de veículos, Lei 6.348 de 17.12.1991; não houve qualquer presunção da ocorrência dos fatos, uma vez que a situação que ensejou a exigência do imposto teve origem em ação fiscal conjunta envolvendo órgãos do Poder Público, Secretaria da Fazenda, Segurança Pública, Ministério Público, culminando com a apreensão de documentos e bens, que sustentam a materialidade dos fatos alegados, cuja procedência ou não será objeto de apreciação posterior. O Estado da Bahia não pode ser guindado na qualidade de sujeito passivo ilegítimo porque foram encontrados, no cumprimento do Mandado de Busca e Apreensão, veículos de propriedade de estabelecimento situado nesse Estado, sem o devido registro no respectivo órgão de trânsito. Desta forma, afasto os pedidos de nulidades emanados nas razões, sobretudo, porque não se encontram em nenhuma das hipóteses de nulidades elencadas no art. 18, RPAF BA. Os acórdãos do CONSEF colacionados não têm relação com o tema aqui tratado.

02 – Diligência. Pede o autuado o deferimento de diligências para que se verifiquem quais os veículos pertenciam ao impugnante no momento da autuação e para que sejam elaborados outros levantamentos para os exercícios 2005/2007, à semelhança do que fez o próprio autuado para o exercício 2008, conforme o seu anexo I.

Ora, diligência fiscal, nos termos art. 150, RPAF BA (Decreto 7629/99) consiste em providência que vise à elucidação da matéria suscitada; deve ser realizada para dirimir dúvidas entre a acusação e defesa; não se presta, no entanto, na constituição de provas a favor das alegações do impugnante, nem verificar fatos vinculados à escrituração comercial, fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada pelo próprio autuado. Nesses termos, indefiro o pedido de diligência, de acordo com o art. 147, I, “b”, combinado com § 2º, I, RPAF BA.

Ultrapassadas as preliminares invocadas, adentremos às discussões *substantivas* sendo oportuno como passo inicial, alinhar a fundamentação legal da presente exigê

155, III, CF 88, ao estabelecer que “compete aos Estados e Distrito Federal instituir imposto sobre propriedade de veículos automotores”.

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores –IPVA– surgiu com a Emenda Constitucional nº 27/85, à Constituição Federal de 1967. Não se encontra regulado pelo Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25.10.66, porque o CTN precede à criação desse Imposto. Historicamente, o IPVA foi instituído em substituição à antiga Taxa Rodoviária Única (TRU), cobrada anualmente pela união no licenciamento dos veículos.

Não obstante o previsto no art. 146, III, “a” CF 88, não foi editada Lei Complementar cuidando da matéria relativa ao IPVA. Assim, os Estados e o Distrito Federal, excepcional e provisoriamente, têm exercido a plena competência legislativa, com fundamento no § 3º do Artigo 24º da CF 88 e no art. 34º, § 3º, do ADCT, que o recepcionou. Nesse sentido REAgRg 206.500-5 e RE 236.931-SP, 08/99, (julgados do STF).

Albergado em tais dispositivos, o Estado da Bahia editou a Lei 6.348 de 17.12.1991, afirmando em seu artigo de início que “o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie”.

No caso concreto, a ação fiscal decorre da denominada “Operação IPVA”, levada a efeito em conjunto pela SEFAZ-BA, Ministério Público do Estado da Bahia, Polícia Civil da Bahia, Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública - DECECAP, em 28.05.08, para cumprir Mandado de Busca e Apreensão, às fls. 2072 a 2078, exarado pela Juíza Substituta de Direito da 2ª Vara Especializada Criminal da Comarca de Salvador.

Foram apreendidos diversos documentos, computadores, relativos à atividade do contribuinte, bem como veículos utilizados nos serviços de locação. Após a análise de tais documentos, às fls. 588 a 2069, ficou demonstrado que as atividades do autuado concentram-se no Estado da Bahia, mais especificamente na cidade de Salvador, onde atua no ramo de locação de veículos, conforme Notas Fiscais de Prestação de Serviços (Anexo 7), Certificados de Registro de Licenciamento de Veículos (Anexo 8) e Contratos de Locação de Veículos (Anexo 9), abrangendo o período de 2004 a 2008, que comprovam o local onde o contribuinte exerce com habitualidade suas operações.

Segundo denúncia do Ministério Pública do Estado de Tocantins, o autuado, entre outras locadoras, emplacava seus veículos em Palmas, município do estado de Tocantins, utilizando para isso uma empresa-fantasma em nome da despachante RÚBIA FAGUNDES KERN, isto porque o Estado de Tocantins não cobra o IPVA no ano da compra do veículo para frotista e, no ano seguinte, o imposto é de apenas 1% sobre o valor da compra. As placas dos veículos eram enviadas pelos Correios.

O autuado alega em suas razões, antes, que possui estabelecimento filial em Palmas, no Estado de Tocantins, conforme comprovam os RENAVAM's constantes no PAF, por essa razão lá registrou os veículos. Ocorre que de tal fato, não faz prova material. Junta aos autos, apenas uma cópia do Requerimento de Empresário para abertura de uma filial, registrado na Junta Comercial do Estado de Tocantins, em 10.12.2004, fl. 2137, cujo endereço Quadra 106, Norte Alameda 3 Lote 24, em Palmas é o mesmo da despachante RÚBIA FAGUNDES KERN, fl. 2084.

Argumenta ainda como de menor importância a declaração da Superintendência de Gestão Tributário do Tocantins afirmando que o autuado não consta nos cadastros de contribuintes daquele Estado (fl. 2086) ou ofício similar enviado da Diretoria de Administração Tributária da Secretaria Municipal de Finanças de Palma, (fl. 2088), informando não ter sido expedida licença de funcionamento para a autuada, no exercício 2007.

Não tem razão o autuado. O cadastramento de veículos automotores terrestres é realizado pelos DETRANS, órgãos estaduais autárquicos, ligados normalmente à Secretaria de Segurança Pública que fornecem para as Secretarias de Fazenda, de Finanças ou de Federação, para fins tributários, os dados cadastrais relativos a esse e/ou responsáveis. Além disso, ainda que a atividade “locação de vei

do ICMS, visto que os bens não integrarão o ativo fixo do estabelecimento nem serão destinados ao seu consumo, deve realizar o sujeito passivo sua inscrição nesse cadastro, porque realizará operações de compra e venda de veículos, transferências; compra de equipamentos, materiais de consumo, entre outras. Como, aliás, foi providência adotada pelo sujeito passivo, no Estado da Bahia.

Assim também, o Alvará de Funcionamento é documento que autoriza o exercício da uma atividade, levando em conta seu tipo, o local, o meio ambiente, a segurança pública, etc. Nenhum imóvel poderá ser ocupado, utilizado e funcionar para fins negociais sem a prévia emissão, pela prefeitura, da licença correspondente, sob pena de ser configurada situação irregular.

Sabemos também que a locação de bens móveis, enquanto obrigação de dar, não corresponde à prestação de serviços (LC 116/03), razão pela qual a referida atividade não poderia ser tributada pelo ISS. Dessa forma, “a locação de imóveis, locação de carros, máquinas e outros bens não sofrem a incidência do ISS por não caracterizar serviço e não existir previsão de incidência em Lei Complementar” (STF, no julgamento do RE 116.121-3/SP). Assim, ainda não estando obrigada a emissão de notas fiscais para documentar seus negócios (Dec. 3000/99, art. 51), a impugnante faz a emissão de diversas Notas Fiscais Fatura de Serviço, conforme consta dos autos, fls. 591/1466, sejam para instruir suas operações contábeis e respectivas contraprestações financeiras suas, sejam como documentos de seus clientes.

Vale observar que as notas fiscais supra referidas dizem respeito às operações de locação de veículos, contratadas no Estado da Bahia, emitidas pelo estabelecimento autuado, situado também nesse Estado, cujos veículos, no entanto, não estavam registrados no DETRAN BA, mas no DETRAN TO. Cita-se, à guisa de exemplo: os veículos placa policial MWP 1800, nota fiscal 3675 (fl. 592) e CRLV (fl. 1501); MWA 1619, nota fiscal 3494 (fl. 624) e CRLV (fl. 1486); MWM 1717, nota fiscal 3654 (fl. 1032) e CRLV (fl. 1503).

Ante o exposto, resta provado que as declarações das autoridades fiscais do Estado de Tocantins identificam, de fato, a inexistência de atividades do sujeito passivo naquele Estado; o estabelecimento filial, constituído apenas formalmente, objetivou empreender o esquema de não recolhimento do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), denunciado, inicialmente, pelo Grupo de Atuação Especial de Repressão ao Crime Organizado – GAECO, do Ministério Público Estadual do Tocantins, segundo o qual, naquele Estado, foram “licenciados cerca de 28.000 veículos, destacando-se os de empresa frotista de outros Estados que renovavam a frota todo ano sem pagar o IPVA”.

Questiona ainda o autuado que segundo a norma do próprio Estado da Bahia (art. 2º Lei 6.438/91 e Decreto 902/91) é irrelevante para surgimento da obrigação tributária os locais de uso do veículo e que a lei não estabelece onde deva registrar o veículo, mas que o recolhimento do IPVA deverá ser feito no local de registro, no caso em tela, Tocantins.

Com relação ao local do registro do veículo, que define o sujeito ativo da obrigação tributária, vejamos o que informa a legislação a respeito do tema:

#### A lei do Estado da Bahia nº 6.438, de 17.12.91

Art. 2º O imposto será devido no local onde o veículo deva ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante os órgãos competentes, podendo o Poder Executivo vincular o licenciamento do veículo ao pagamento do imposto.

Parágrafo único. Não estando o veículo sujeito a registro e licenciamento, inscrição ou matrícula, o imposto será devido no local de domicílio do seu proprietário.

Apesar das muitas polêmicas que envolvem o aspecto espacial dessa obrigação tributária, muito por conta da ausência da necessária Lei Complementar, entendo que a pí indica o critério do registro, adotado inclusive pelo Estado da Bahia, produto arrecadado com a tributação do IPVA serão destinados ao M

veículo (art. 158, III, CF 88). Vale dizer, ao estipular o destino da arrecadação, a Constituição explicitou ser o registro o critério para se aferir a competência para tributar e o sujeito ativo da relação tributária.

Quanto ao registro, vigem regras próprias disciplinadas no Código de Trânsito Brasileiro. Nesse sentido, correta a posição do Auditor Fiscal ao definir “As normas sobre registro de veículos estão dispostas na Lei 9503 de 23 de Setembro de 1993 e alterações posteriores, que instituiu o Código de Trânsito Brasileiro – CTB”. Consigna ainda que “por força do Art. 110 do Código Tributário Nacional, não compete à norma tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. Nesse passo, utiliza os ditames do CTB, em seu artigo 120, que assim define:

Art. 120. Todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque, deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei.

Segue, na ordem, a norma positivada, constante do art. 127 do Código Tributário Nacional - CTN, através do qual se permite identificar o domicílio do proprietário do veículo, acima aludido, como segue:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que deram origem à obrigação, o de cada estabelecimento.

Identificado o domicílio do proprietário do veículo, resta o amparo de providências estabelecidas no parágrafo único do Art. 116 do CTN, para correção das irregularidades apuradas no presente lançamento, na medida em que dispõe que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

Em relação ao IPVA, assim, restou provado o verdadeiro domicílio tributário do autuado, que é o Estado da Bahia, na forma do inciso II do art. do art. 127, CTN, na medida em que está demonstrado, através da farta documentação anexa aos autos e, sobretudo, por meio das cópias de Notas Fiscais de Prestação de Serviços dos exercícios 2005 / 2008, Anexo 7 (fls.591 a 1466) e pelas cópias de Contrato de Locação de Veículos, Anexo 9 (fls. 1.714 a 2.069) que o contribuinte loca seus veículos na Bahia, tem sua sede na Bahia, sua administração na Bahia, portanto, sua efetiva gestão empresarial se dá no Estado da Bahia, não exercendo qualquer atividade em Tocantins, tornando procedente a acusação de fraude explicitado no Mandado de Busca e Apreensão da 2ª Vara Especializada Criminal da Comarca de Salvador, fls. 2072/2078.

Em síntese, o IPVA relativo ao veículo automotor terá de ser obrigatoriamente pago no local em que situado o domicílio ou residência de seu proprietário. Não obstante a ausência, até o presente momento, de Lei Complementar específica para esse imposto, que lhe dite normas gerais e defina os aspectos já previstos constitucionalmente, não pode ser usado de forma a fraudar a inteireza do ordenamento jurídico, sob a justificativa de que cada unidade da federação exerce a competência legislativa plena (§ 3º do artigo 24º da CF 88), mediante a edição de norma local.

Tal circunstância não pode dar azo ao fato de empresas domiciliadas no Estado da Bahia, registrarem e licenciarem veículos de sua propriedade em outra unidade da Federação, porque essa lhe oferece maiores benefícios tributários. A opção pelo Estado do Tocantins ou outro qualquer que ofereça isenção para frotista, alíquota de 1% no segundo ano, redução deve ser legitimamente exercida, desde que transfira para o território (

de seus negócios e jamais fazê-lo sob o escudo das fraudes, sob a engenhosidade das simulações. Isto, sequer é guerra fiscal; é sonegação tributária.

Desborda o autuado ser inconteste que possui estabelecimento filial em Palmas, no Estado de Tocantins, por essa razão lá registrou os veículos. Contudo, tanto o Código Tributário Nacional (artigos 127 e 133) e o Código Civil atual, dado pela Lei 10.406/02 (art. 1.142), trazem a idéia de "estabelecimento" como o local em que o contribuinte exerce sua atividade. Ou seja: a existência de efetiva atividade, que se exterioriza pela prática de atos de gestão empresarial em determinado local e, representa, por isso mesmo, o núcleo essencial do conceito de estabelecimento. Em suma, não há estabelecimento sem atividade. Por isso que estabelecimento apenas "de fachada" não pode ser tido como tal. Não é porque está escrito num papel que em determinado local haveria um estabelecimento, não é porque se cumpriu as formalidades exigidas, que se deva concluir, pela "existência jurídica" do estabelecimento.

Por sua vez, Os "RENAVAM" s, (Registro Nacional de Veículos Automotores) constantes do processo administrativo", como insiste o sujeito passivo, longe de ser prova da existência de estabelecimento na cidade de Palmas, em contrário, evidencia o ilícito tributário cometido contra os cofres do Estado da Bahia.

Nesse sentido, importante é a assertiva do Diretor Adjunto da Diretoria Executiva da Administração Tributária - DEAT da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, trazida pelo Auditor Fiscal na sua Informação Fiscal, em resposta a consulta sobre o fato de empresas domiciliadas em São Paulo, registrarem e licenciarem veículos de sua propriedade em outra unidade da Federação: "No caso do IPVA concernente à pessoa jurídica, o domicílio fiscal desta será o estabelecimento ao qual estiver vinculada a propriedade do veículo automotor. Não se trata, porém, de vinculação de natureza meramente formal, traduzida, por exemplo, por meio do registro do veículo no órgão de trânsito da área geográfica de situação do estabelecimento. Mais do que isso, o domicílio fiscal da pessoa jurídica será o estabelecimento em que ocorrer a exteriorização dos direitos inerentes à propriedade do veículo, como seu livre uso, fruição e a disposição."

Portanto, tendo o autuado simulado a existência de uma relação obrigacional tributária, relativa ao IPVA, com o Estado do Tocantins, que lhe concede isenção de tal tributo. A Lei Complementar nº 104 de 10.01.2001, que alterou o art. 116 CTN, possibilita à autoridade administrativa desconsiderar atos jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do imposto, nesse Estado da Bahia. Por isso, a presente exigência tributária, na medida em que foram comprovadas a ocorrências de tais atos.

A questão da propriedade dos veículos foi também abordada pelo autuado, argüindo que o Auto de Infração foi lavrado sob a premissa falsa de que as notas fiscais de aquisição provam que os veículos pertenciam à impugnante, conforme nota fiscal de aquisição; investe que notas fiscais não são documentos capazes de provar a propriedade de veículos; que a propriedade de veículo automotor se prova pelo Certificado de Registro de Veículo – CRV, único documento hábil para definir o sujeito passivo da relação tributária.

Mas uma vez, comete equívoco o impugnante. A análise acerca do tema vai muito além que identificar o conceito de propriedade ou quais documentos servirão de provas. As notas fiscais, cujas cópias foram anexadas pelo Auditor Fiscal (anexo 05), não objetivam discutir a propriedade dos veículos para fins de IPVA, mas sim que as aquisições dos veículos foram feitas pelo estabelecimento autuado, situado neste Estado e cuja entrega dos veículos também aqui ocorreram, com finalidade de serem utilizados na prestação de serviços de locação nesse Estado da Bahia, conforme atestam ainda notas fiscais de prestação de serviço (fls. 588 a 1466) e pelas cópias de Contrato de Locação de Veículos do Anexo 9 (fls. 1711 a 2069).

Sobre propriedade dos veículos, tomo novamente por base a Lei 6348/9

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualc

A exteriorização da propriedade de veículo automotor está diretamente ligada ao fato gerador do IPVA, aspecto de regra que não pode ser ignorado nas discussões jurídicas sobre a natureza desse tributo. Não a propriedade como um conceito jurídico, constante no art. 524 do Código Civil de 1916, mantido no código de 2002, ainda porque o IPVA não incide sobre o conceito de propriedade, mas sobre fato realizado no mundo real. Ora, fato é evento circunstanciado emoldurado no tempo e, principalmente, num espaço físico. Isso significa dizer que o IPVA incide sobre a propriedade exteriorizada num determinado tempo e lugar.

Já vimos que o fato gerador do IPVA é a propriedade do veículo automotor. Propriedade essa que exsurge somente a partir do licenciamento do veículo pelo órgão competente. Prova disso é que não se exige IPVA das fábricas de automóveis ou das revendedoras, após a industrialização. Contribuinte do IPVA, portanto, é o proprietário do veículo, presumindo-se como tal a pessoa em cujo nome o veículo esteja licenciado na repartição competente. Ainda que lhe falte rigor jurídico, o licenciamento vem sendo aceito, na prática, como prova de propriedade de IPVA.

Na pessoa jurídica, o direito de propriedade sobre o veículo se põe a partir do domicílio do estabelecimento onde são praticados os atos que caracterizam o uso, a fruição e a disposição do bem e não, simplesmente, a partir do conceito jurídico de propriedade, isolada e abstratamente considerado.

Daí, então, que, para a determinação do fato gerador do IPVA relativo à pessoa jurídica, será preciso identificar, por primeiro, o estabelecimento onde possam ser identificados vínculos materiais com os veículos em questão. É, pois, na atividade de gestão empresarial que se delineiam os vínculos exteriorizadores dos direitos inerentes à propriedade de veículos automotores, isto é, nos atos de administração da frota praticados no estabelecimento da pessoa jurídica. No caso concreto, sendo o autuado, um estabelecimento de locação de veículos, essa atividade caracterizar-se-á pela aquisição de veículos; celebração de contratos de locação; escala de motoristas, quando haja; atribuição e acompanhamento de tarefas específicas; contratação de funcionários, de seguros e de serviços de manutenção etc.

Nesse sentido, será de irrelevância, e aqui concordamos com o sujeito passivo, o lugar onde ocorra a circulação dos veículos, e mesmo o local de situação do órgão de trânsito onde estejam registrados, tendo em vista as circunstâncias adotadas para tais registros, como é o caso, ora em discussão. Afinal, consoante já assinalado, a materialização do fato gerador do tributo ocorre no plano espaço/tempo e não no plano jurídico/forma. Gera a incidência do IPVA a propriedade e não o seu registro.

Em razão disso, o estabelecimento onde os atos de gestão empresarial tiverem lugar será tido como o domicílio tributário do contribuinte do IPVA (art. 127, II, CTN), que incidirá sobre a propriedade dos veículos a ele vinculados. Descartamos, pois, a tese defensiva de violação ao princípio da territorialidade, sob o argumento de que “pagou o IPVA, conforme as normas locais do Estado de Tocantins”, visto que não ocorre a incidência do tributo quando a vinculação dos veículos a determinado estabelecimento se perfaz de forma ficta, no plano jurídico/forma e, especialmente, quando sequer ocorre efetiva atividade de empresa no estabelecimento, a que tais veículos se acham associados, conforme exaustivamente provado nos autos.

Posto isso, terá competência para cobrar o IPVA o ente político que jurisdicionar o espaço físico em que está situado o estabelecimento que realizar a atividade administrativa de gestão da frota. A determinação do sujeito ativo, no caso do IPVA, depende fundamentalmente do espaço físico em que concretamente se manifestam os direitos inerentes à propriedade do veículo automotor. Assim, se o fato gerador do tributo não ocorre no território de determinada unidade federada, esta jamais poderá figurar no pólo ativo da relação jurídico tributária.

O sujeito passivo alega a inscrição de seus automóveis no Estado de da legislação daquele ente federativo, na regularidade de seus impostos. Não lhe assiste à razão. É defeso o registro da frota no órgão

unidade federada que oferece maiores benefícios fiscais, na estratégia típica de elisão fiscal. Importa, todavia, entender o exato alcance da faculdade do contribuinte em eleger seu domicílio tributário (art. 127, CTN).

A possibilidade de escolha do domicílio tributário não deve ser interpretada como faculdade concedida ao sujeito passivo para escolher o sujeito ativo da obrigação tributária. Na relação tributária, o sujeito ativo emerge da ocorrência de fatos geradores no âmbito do território onde determinada entidade política desfruta de competência constitucional para instituir o tributo. Jamais da livre escolha do sujeito passivo. No presente caso, o critério espacial do fato gerador se configurou no território do Estado de Bahia, portanto, é o fisco baiano sujeito ativo na relação tributária e não o Estado de Tocantins, onde somente ocorreu, e da forma simulada, como já discutida anteriormente, o registro do veículo.

Para contextualizar, a faculdade referida no art. 127 do CNT, que trata da eleição de domicílio tributário, prevalece apenas na hipótese de se tratar de único sujeito ativo e o sujeito passivo, uma pessoa jurídica com diversos estabelecimentos. Salientando, por relevante, poderá o Fisco, com fundamento no § 2º do artigo 127, decidir pela recusa administrativa do domicílio eleito, quando tal escolha impossibilite ou dificulte a arrecadação ou fiscalização do tributo. Nessa hipótese, aplicar-se-á a regra geral que manda considerar "o lugar de situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação". Essa é a regra que vale para o IPVA, um tributo de competência estadual.

Recente decisão da 2ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de São Paulo no Processo na 22191583.53.2007.135839-0, no sentido do entendimento doutrinário acima delineado, concluindo que "não basta mera declaração de domicílio para identificar o local do fato gerador do tributo. O fato gerador do tributo ocorre no local em que exercida, concretamente, a propriedade do veículo. Não se pode admitir, portanto, que o contribuinte, seduzido pelas taxas menores de outros Estados, venha a promover verdadeira simulação, muitas vezes realizando negócio jurídico inexistente com o único objetivo de evitar o pagamento do tributo devido".

Ante o exposto, fica caracterizada a irregularidade fiscal concernente ao IPVA, conforme apontada pelo Auditor Fiscal, considerando que o exercício da gestão empresarial dos veículos automotores integrantes de sua frota ocorre, efetivamente, no estabelecimento situado no território do Estado da Bahia, onde os mesmos circulavam de forma permanente e o autuado exercia efetivamente o direito de propriedade. No Estado da Bahia ocorreu o fato gerador do imposto aludido.

Questiona, por fim o autuado, acerca das questões de fato, que a quase totalidade dos veículos descritos nos relatórios fiscais não mais pertencem à empresa autuada, conforme documentos emitidos pelo DETRAN da Bahia e de Pernambuco, conforme anexos I e II.

Oportuno, antes, seja evidenciada a sistemática utilizada pelo Auditor Fiscal na demonstração e apuração do débito, relativo a infração 01: a) o IPVA está sendo reclamado em função dos algarismos finais das placas dos veículos, de acordo com tabelas publicadas anualmente pela SEFAZ BA; b) no anexo 1 foram relacionados os veículos novos, de acordo com as notas fiscais de aquisição, fls. 16/39, cuja exigência totalizou R\$ 111.014,34; c) no anexo 2 foram relacionados os veículos usados, com base no seu valor venal (tabela SEFAZ), fls. 41/69, cuja exigência totalizou R\$ 334.298,95; d) alterações procedidas, após a apresentação das razões defensivas, reduziu a exigência em veículos usados para R\$ 323.171,20. A exigência total da infração 01 reduziu de R\$ 445.313,35 para R\$ 434.185,64.

Vejamos então as considerações do sujeito passivo.

Alguns veículos foram transferidos e registrados no DETRAN do Estado de Pernambuco, de acordo com os documentos trazidos pelo autuado, fls. 2140/2185. Ocorre que tais veículos não possuem data da transferência, nem comprovação do pagamento do IPVA em Pernambuco. Trazem apenas a data de emissão do CRLV (certificado de registro e

períodos do exercício de 2008. Essa circunstância, de um lado, atrai o dispositivo expresso na Lei 6348/91, abaixo descrito (art. 1º, § 3º), que implica incidência do imposto em tais situações; depois, porque, tais veículos foram licenciados em meados de 2008, somente ficam livres do IPVA a partir do exercício de 2009, que não consta da presente exação.

§ 3º Em se tratando de veículo usado não registrado e não licenciado neste Estado, considera-se ocorrido o fato gerador na data da aquisição, quando não houver comprovação de pagamento do IPVA em outra unidade da Federação.

Com relação ao anexo II, extratos de veículos emitidos pelo DETRAN do Estado da Bahia, fls. 2187/2318, cabíveis as seguintes considerações: apesar de não estar apensado o CRLV, a comprovar a transferência de propriedade dos veículos, os valores efetivamente pagos relacionados aos veículos e constantes da base de dados dos órgãos desse Estado foram apropriados pelo Auditor Fiscal e lançados no respectivo demonstrativo de débito. Isso determinou a modificação da exigência tributária, reduzindo o valor constante na inicial de R\$ 445.313,35 para R\$ 434.185,64, tendo em vista a alteração no relatório de veículos usados, fls. 2416/2444.

Alguns desses casos precisam ser assinalados em resposta às razões defensivas e de forma a evidenciar o comportamento fiscal: 1 – Veículo MVY 6675, extrato do DETRAN BA consta a transferência de propriedade em 13.12.2006; débitos em aberto indicam que o IPVA não foi pago no Estado da Bahia (fl. 2187). A exigência inicia a partir do exercício da aquisição, 2004 (fl. 2458).

2 – Veículo MVY 7057, extrato do DETRAN BA consta a transferência de propriedade em 24.04.2006; não constam débitos, indicando que IPVA 2007 e 2008 foram pagos ao Estado da Bahia (fl. 2187). A exigência inclui apenas os exercícios 2005 e 2006, período vinculado à unidade federativa diversa, cuja comprovação de pagamento do IPVA em outra unidade da federação não foi juntada aos autos. (fl. 2458). O fato gerador considera-se ocorrido na data da aquisição do veículo (art. 1º, § 3º, lei do IPVA).

3 – Veículo MVV 9336, extrato do DETRAN BA consta a transferência de propriedade em 01.02.2007; não consta débito, indicando que IPVA 2008 foi pago ao Estado da Bahia (fl. 2189). A exigência inclui o exercício da aquisição, 2005, 2006 e 2007 (fl. 2447). Considerando que não foi juntado comprovante de pagamento do IPVA, em outra unidade da federação, o fato gerador é dado como ocorrido na data da aquisição do veículo (art. 1º, § 3º, lei do IPVA).

4 – Veículo MXG 5000, extrato do DETRAN BA consta a transferência de propriedade em 18.03.2008; o IPVA 2008 foi pago ao Estado da Bahia (fl. 2189). A exigência inclui o exercício da aquisição, 2006, 2007 e diferença do exercício de 2008 (fl. 2500). Considerando que não foi juntado comprovante de pagamento do IPVA, em outra unidade da federação, o fato gerador é dado como ocorrido na data da aquisição do veículo (art. 1º, § 3º, lei do IPVA).

Desta forma, a transferência dos veículos não invalida a exigência, porque restou caracterizado que os valores dos veículos constantes no cadastro DETRAN da Bahia, efetivamente pagos ao erário desse Estado, foram excluídos dos relatórios fiscais, não apresentando nenhuma contrariedade o “sistema de abatimentos”, questionado na defesa; os documentos que registram transferência de veículos para DETRAN de Pernambuco não constam a data das respectivas transferências, não sendo possível acatá-los como uma prova válida, mesmo porque, nenhum valor exigido de IPVA desses veículos foi pago aos cofres do Estado da Bahia, incidindo a regra do art. 1º, § 3º da Lei 6348/91.

Tem-se claro que o IPVA é tributo vinculado ao veículo e comprovante de pagamento do imposto transmite-se ao novo proprietário do veículo. Onde houve prova efetiva de pagamento do imposto, não se exigiu um novo pagamento. Não houve, em realidade, presunção ou responsabilidade por solidariedade, citado por equívoco na autuação, ou qualquer erro na identificação do sujeito passivo. Os fatos irregulares estão todos materialmente comprovados.

Posto isso, subsistente a infração 01, conforme ampla exposição anterior exigidos no demonstrativo inicial de veículos usados.

Ocorre que o novo demonstrativo do imposto devido para veículos usados, apresentado às fls. 2416/2444, que reduziu a exigência inicial de R\$ 445.313,35 para R\$ 323.171,30, contemplam valores que não estavam presentes originalmente e deles o autuado não tomou conhecimento.

Assim, o total do imposto a recolher constante da planilha do autuado fiscal, fl. 2444, deve ser modificado para excluir os valores com data de vencimento 14.08.08 (R\$ 12.329,39), fl. 2441; 15.08.08 (R\$ 15.126,06), fl. 2443; 17.09.08 (R\$ 12.655,60), fl. 2443 e 22.09.09 (R\$ 3.524,44), fl. 2444, tendo em vista regra constante no art. 145, CTN que consagra a inalterabilidade do lançamento tributário, regularmente notificado ao sujeito passivo, exceto nas hipóteses arroladas no mesmo dispositivo legal, incisos II e III, além do art. 149, CTN.

Na hipótese, a correção do lançamento tributário, conforme pleiteou a autoridade fiscal, com datas de vencimentos da infração, após a lavratura do respectivo Auto de Infração, não poderia suceder, porque em prejuízo ao devido processo legal, em prejuízo da segurança jurídica que deve permear a relação obrigacional jurídica que o sujeito passivo trava com a administração fiscal.

Posto isso, resta caracterizada a exigência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, para essa infração 01, nos termos da legislação, por tudo quanto aqui exposto e conforme constante no demonstrativo de imposto devido - Veículos Usados, fls.2416/2444, com acatamento das parcelas, cujo pagamento foi provado pelo autuado e exclusão dos valores constituídos e com vencimentos após a data da lavratura do Auto de Infração (R\$ 43.635,49), por obediência ao art. 145, CTN.

Assim, a infração 01 categoriza uma redução na exigência inicial de R\$ 445.313,350 para R\$ 279.535,89, equivalente aos valores da planilha fiscal subtraídos de valores constituídos após a lavratura do Auto de Infração (R\$ 323.171,38-R\$ 43.635,49). Valores tais que deve ser exigidos em nova ação fiscal.

Quanto à infração 02, foi imputado ao autuado que obteve irregularmente isenção do IPVA quando do registro de veículos no órgão competente do Estado da Bahia, valendo-se de documentação fraudulenta, requerimento de imunidade ou isenção, obtida em decorrência de fatos descritos na infração 01, conforme demonstrativo anexo 04.

O art. 15, inciso II da Lei 6348/91, na dicção de seu texto normativo, determina que a violação dos dispositivos desta Lei sujeita o infrator à multa de 5% (cinco por cento) do valor venal do veículo quando ocorrer fraude, dolo ou simulação no preenchimento de guias de recolhimento e de requerimento de imunidade ou isenção.

Apurou-se que o verdadeiro domicílio da recorrente, para fins tributários, é o Estado da Bahia, provado, por meio das cópias de Notas Fiscais de Prestação de Serviços e pelas cópias de Contrato de Locação de Veículos, que o contribuinte loca seus veículos na Bahia, tem sua sede na Bahia, sua administração na Bahia, não exercendo qualquer atividade em Tocantins, oferece a necessária materialidade à conclusão de procedência da acusação de fraude efetuada pelo Ministério Público, levantada e quantificada na presente por ação fiscal, a cargo de proposto da Secretaria da Fazenda Estadual, concluindo pela exigência formulada na infração 01.

Adicionalmente à apuração de imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA entendeu o Auditor Fiscal ter o autuado praticado a fraude prevista no art. 15 da Lei 6.384/91, consistente na multa de 5% do valor venal do veículo quando ocorrer fraude, dolo ou simulação no preenchimento de guias de recolhimento e de requerimento de imunidade ou isenção.

O sujeito passivo, em suas razões, contesta a multa sob o argumento de que registrado os veículos junto ao órgão competente do Estado de Tocantins, fica evidente que não se aplica a referido norma e, ainda porque, fraude não se presume. Prova-se.

No caso em tela, a multa foi exigida, tendo em vista que o autuado cumpriu a exigência de pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, IPVA, que é de competência do órgão competente do Estado da Bahia, valendo-se de documentação

imunidade ou isenção), em decorrência dos fatos descritos na infração 01 para os veículos constantes no DEMONSTRATIVO DE VEÍCULOS REGISTRADO COM ISENÇÃO DE IPVA (anexo 4).

De fato, o autuado deixou de recolher IPVA devido ao Estado da Bahia, através dos artifícios evidenciados no exame da infração anterior. Observo ainda que o demonstrativo acima aludido, fls. 128/135, descreve os veículos adquiridos pelo autuado cujo registro teria sido feito de forma fraudulenta, no órgão competente do Estado da Bahia. Não entendo, contudo, que tenha praticado a infração formal de preencher guias ou requerimento de isenção ou imunidades. Antes, porque, não constam dos autos, as provas da ação fraudulenta e das guias preenchidas com simulação. Mesmo a simulação da existência da filial na cidade de Palmas, tema também já discutido, não a fez em desfavor do Estado da Bahia, mas contra o Estado de Tocantins, com o objetivo de garantir o registro de seus veículos, nesse Estado.

Além da ausência de documentos que teriam permitido o registro falso no Estado da Bahia, como descrito na inicial, os veículos listados no anexo 04 são os mesmos relacionados no demonstrativo de fls. 16/39 que descreve os veículos registrados indevidamente no Estado de Tocantins, caracterizando o ilícito fiscal concernente ao IPVA, conforme apontada pelo Auditor Fiscal, na infração 01. O exercício da gestão empresarial dos veículos automotores integrantes de sua frota do autuado ocorre, efetivamente, no estabelecimento situado no território do Estado da Bahia, onde os mesmos circulavam de forma permanente e o autuado exercia efetivamente o direito de propriedade.

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objetivo as prestações no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, tendo a natureza de obrigação de fazer, não fazer de maneira diversa da exigida, tolerar, desprovida do timbre econômico. Nesse sentido, foi o Estado de Tocantins quem concedeu a isenção para frotista, norma esculpida em sua própria legislação, e quem deve apurar a existência de fraudes face à apresentação de documentos fraudulenta no requerimento da isenção e a consequente obtenção do benefício fiscal.

Dessa forma, resta descaracterizada a exigência da multa no valor de R\$ 254.038,44, porquanto o preenchimento de guias ou requerimento de isenção ou imunidades de forma fraudulenta não ocorreu em desfavor desse Estado. Posto isso, não resta outra conclusão para a infração 02 que não seja sua insubstância. Por outro lado, procedente parcialmente a infração 01, cujo valor passou de R\$ 445.313,35 para R\$ 279.535,89.

Assim, voto pela PROCEDENTE PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **280080.0003/08-1**, lavrado contra **EMMANUEL VARGAS LEAL FILHO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$279.535,89**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 15, inciso I, da Lei 6348/91, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de maio de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMI